

# La tutela del diritto del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale alla luce della trasformazione tecnologica e dell'uso dell'intelligenza artificiale

*The protection of the taxpayer's right to be heard in administrative proceedings in the era of technological transformation and Artificial Intelligence*

di **Monica Adriana Sommo**

**Abstract [ITA]:** Il presente lavoro analizza l'evoluzione del diritto del contribuente al contraddittorio nell'ambito del procedimento tributario, con particolare riferimento all'introduzione dell'articolo 6-bis dello Statuto dei diritti del contribuente e alle profonde trasformazioni determinate dall'innovazione digitale e dall'uso crescente dell'intelligenza artificiale da parte dell'amministrazione finanziaria. L'analisi si concentra sul delicato equilibrio tra l'efficienza amministrativa, rafforzata dall'automazione dei processi decisionali, con la necessità di garantire il rispetto dei diritti fondamentali del contribuente, primo fra tutti il diritto al contraddittorio.

**Abstract [ENG]:** *This article explores the development of the taxpayer's right to be heard in the context of tax administrative proceedings, focusing on the impact of Article 6-bis of the Italian Taxpayer Bill of Rights and the broader transformations resulting from digital innovation and the increasing use of artificial intelligence by tax authorities. The analysis addresses the delicate balance between administrative efficiency, enhanced through the automation of decision-making processes, and the need to safeguard the taxpayer's fundamental rights, chief among them the right to be heard.*

**Parole chiave:** diritto al contraddittorio – procedimento tributario – Intelligenza Artificiale – trasformazione digitale – giusto procedimento

**Keywords:** *right to be heard – tax administrative proceedings – Artificial Intelligence – digital transformation – due process*

**SOMMARIO:** 1. Introduzione. – 2. Il contraddittorio prima della riforma. – 2.1. La giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea. – 2.2. La giurisprudenza nazionale. – 3. Il contraddittorio dopo la riforma: l'art. 6-bis dello Statuto dei diritti del contribuente. – 4. Le delimitazioni al perimetro applicativo del contraddittorio. – 4.1. Il fondato pericolo per la riscossione. – 4.2. La norma di interpretazione autentica nel decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39. – 4.3. Il D.M. del 24 aprile 2024. – 5. Il contraddittorio e l'innovazione tecnologica. – 6. Segue: Il concordato preventivo biennale. – 7. Conclusioni.

## 1. Introduzione.

La cosiddetta “Quarta rivoluzione industriale”<sup>1</sup> non si limita a incidere sul progresso scientifico, economico e sociale, ma produce effetti significativi anche nell’ambito giuridico, inclusa la sfera del diritto tributario.

L’innovazione tecnologica ha investito l’amministrazione finanziaria già a partire dagli anni ‘90

<sup>1</sup> Come definita da K. SCHWAB, *The Fourth Industrial Revolution*, Milano, 2016, il quale distingue la terza rivoluzione industriale (c.d. rivoluzione digitale con il passaggio all’automazione dei processi di trasformazione industriale, realizzata mediante macchinari ad alta tecnologia gestiti da computer), dalla quarta, che sarebbe intervenuta negli anni 2000 con la diffusione della c.d. “produzione intelligente”, o *smart production*, realizzata mediante l’utilizzo diffuso della telematica collegata agli oggetti.

del secolo scorso, conoscendo un'accelerazione decisiva con l'attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR)<sup>2</sup>. In questo contesto si inserisce la legge delega 9 agosto 2023, n. 111, che affida al Governo il compito di riformare in modo organico il sistema fiscale. Tra i principi e criteri direttivi, la legge individua la promozione dell'impiego delle tecnologie digitali – inclusi i sistemi di intelligenza artificiale – a fini tributari.

Il disegno riformatore punta a realizzare una piena interoperabilità delle banche dati pubbliche, al fine di ampliare la base informativa dell'amministrazione finanziaria, con l'obiettivo di rafforzare la capacità preventiva e repressiva nei confronti dei fenomeni di evasione ed elusione fiscale<sup>3</sup>. In particolare, è prevista la possibilità di concentrare l'azione di controllo sui soggetti a maggior rischio fiscale, riducendo nel contempo il carico amministrativo sui contribuenti collaborativi (*compliant*), e promuovendo un modello di *compliance* cooperativa.

In tale prospettiva, dunque, i sistemi di controllo sostanzialmente automatizzati, basati sull'uso delle nuove tecnologie, stanno assumendo un ruolo sempre più centrale nell'attività di accertamento e liquidazione delle imposte<sup>4</sup>. La significativa mole di dati già nella disponibilità dell'amministrazione finanziaria<sup>5</sup> – come quelli catastali, le fatture elettroniche, i flussi finanziari e bancari – può essere analizzata mediante strumenti algoritmici in grado di produrre valutazioni rapide, predittive e selettive<sup>6</sup>. Rispetto alle metodologie tradizionali questi strumenti garantiscono un'elaborazione dei dati più efficiente e mirata, permettendo all'amministrazione di individuare tempestivamente comportamenti anomali, profili di rischio e potenziali violazioni<sup>7</sup>.

Tuttavia, l'utilizzo di tecnologie avanzate in ambito tributario pone rilevanti questioni in merito al rispetto dei diritti fondamentali del contribuente<sup>8</sup>. Uno dei rischi principali risiede nella possibile adozione di provvedimenti fondati esclusivamente su elaborazioni algoritmiche e incrocio di dati, in assenza di un effettivo coinvolgimento dell'interessato nel procedimento di accertamento.

La necessità di riconoscere al contribuente la possibilità di esporre i propri rilievi prima che

<sup>2</sup> D.U. GALETTA, *Transizione digitale e diritto ad una buona amministrazione: fra prospettive aperte per le Pubbliche Amministrazioni dal PNRR e problemi ancora da affrontare*, in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it), 9 marzo 2022.

<sup>3</sup> D.U. GALETTA, *Il procedimento amministrativo come strumento di organizzazioni e le conseguenze legate all'uso delle ICT*, in *Istituzioni del federalismo*, 2023, 2, 289 ss.; R. CORDEIRO GUERRA, *L'intelligenza artificiale nel prisma del diritto tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2020, 3, 921 ss.; S. DORIGO, *Opportunità e limiti nell'impiego dell'intelligenza artificiale da parte del Fisco*, in *Corr. Trib.*, 2022, 11, 965 ss.; P.S. MAGLIONE, *La Pubblica Amministrazione "al varco" dell'Industria 4.0: decisioni automatizzate e garanzie procedurali in una prospettiva human oriented*, in [www.amministrazioneincammino.luiss.it](http://www.amministrazioneincammino.luiss.it), 26 maggio 2020.

<sup>4</sup> Cfr. Rapporto OCSE "Tax Administration 2022 Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies", *OECD Publishing*, Parigi, 23 giugno 2022.

<sup>5</sup> I sistemi di intelligenza artificiale possono analizzare grandi quantità di dati finanziari provenienti da dichiarazioni fiscali, transazioni bancarie, fatture e altre fonti per identificare anomalie o irregolarità. Ad esempio, possono individuare discrepanze tra le entrate dichiarate e i dati bancari, segnalando così potenziali evasioni fiscali. Sul punto, cfr. FRANCO PAPARELLA, *L'ausilio delle tecnologie digitali nella fase di attuazione del tributo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2022, 6, 617 ss, il quale analizza i vantaggi delle tecnologie digitali nella fase di attuazione dei tributi.

<sup>6</sup> G. AVANZINI, *Decisioni amministrative e algoritmi informatici. Predeterminazione, analisi predittiva e nuove forme di intelligenza*, Napoli, 2019.

<sup>7</sup> GA. RAGUCCI, *L'analisi del rischio di evasione in base ai dati dell'archivio dei rapporti con gli intermediari finanziari: prove generali dell'accertamento algoritmico?* in *Riv. Tel. Dir. Trib.* 2019, 2, 261 ss.; ANGELO CONTRINO, *Digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria e attuazione del rapporto tributario: questioni aperte e ipotesi di lavoro nella prospettiva dei principi generali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2023, 2, 105 ss.

<sup>8</sup> ANGELO CONTRINO – S.M. RONCO, *Prime riflessioni e spunti in tema di protezione dei dati personali in materia tributaria, alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia e della Corte EDU*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2019, 3, 599 ss; D. CONTE, *Digitalizzazione, data protection e tecniche di profilazione nell'attività di accertamento tributario: quali diritti per i contribuenti?*, in *La digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria tra contrasto all'evasione e tutela dei diritti del contribuente*, vol. II, a cura di Angelo Contrino – E. Marello, Milano, 2023; A. MARCHESELLI – S. M. RONCO, *Dati personali, Regolamento GDPR e indagini dell'amministrazione finanziaria: un modello moderno di tutela dei diritti fondamentali?*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2022, 2, 97 ss; CH. FRANCIOSO, *Intelligenza artificiale nell'istruttoria tributaria e nuove esigenze di tutela*, in *Rass. Trib.*, 2023, 1, 47 ss.

l'amministrazione adotti un provvedimento a lui pregiudizievole trova riconoscimento espresso nell'art. 41 della *Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, rubricato "Diritto ad una buona amministrazione", secondo cui ogni persona ha il diritto di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottata una decisione sfavorevole.

In ambito nazionale, il diritto del contribuente di interloquire con l'amministrazione prima dell'adozione dell'atto definitivo (c.d. "contraddittorio endoprocedimentale") ha ricevuto un riconoscimento esplicito con l'introduzione dell'art. 6-bis dello Statuto dei diritti del contribuente (l. 27 luglio 2000, n. 212), ad opera del d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219. Tale disposizione ha finalmente sancito un obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo nell'ambito dei procedimenti tributari, elevandolo a principio generale dell'ordinamento tributario.

Il presente lavoro si propone, allora, di analizzare le implicazioni dell'impiego, sempre più diffuso, di strumenti automatizzati – fondati sull'incrocio massivo di dati e sull'utilizzo di algoritmi e tecnologie di intelligenza artificiale – in relazione al diritto del contribuente a partecipare al procedimento amministrativo, con particolare riferimento alla garanzia del contraddittorio endoprocedimentale prevista dal nuovo art. 6-bis dello Statuto dei diritti del contribuente. In un contesto in cui l'azione accertativa dell'amministrazione finanziaria tende a essere sempre più orientata verso modelli decisionali automatizzati, si rende necessario interrogarsi sull'effettività delle garanzie partecipative e sul rischio che l'automazione possa trasformarsi in un ostacolo all'esercizio del diritto del contribuente a essere informato, ascoltato e messo in condizione di esplicitare le proprie osservazioni prima dell'adozione di atti contenenti una pretesa impositiva.

## 2. Il contraddittorio prima della riforma.

Sebbene l'idea di riconoscere al contribuente un ruolo attivo e partecipativo nell'ambito dell'accertamento tributario possa farsi risalire già al pensiero di Ezio Vanoni<sup>9</sup>, per lungo tempo tale partecipazione non è stata considerata una necessità né, tantomeno, un obbligo generalizzato da garantire in assenza di una specifica previsione legislativa.

L'intervento del privato nell'attività dell'amministrazione finanziaria ha incontrato, infatti, forti resistenze nel contesto tributario, a causa di un'impostazione ordinamentale rigida, giustificata dal superiore interesse erariale.

Questa visione ha determinato notevoli difficoltà nell'armonizzare i modelli partecipativi tipici del procedimento amministrativo generale (*genus*), disciplinato dalla l. 7 agosto 1990, n. 241, con quelli applicabili al procedimento tributario (*species*)<sup>10</sup>. Infatti, proprio l'art. 13, comma 2, della suddetta legge esclude espressamente l'applicabilità delle disposizioni in materia di partecipazione del privato all'attività amministrativa ai procedimenti tributari, stabilendo che «restano ferme le particolari norme che li regolano».

Si riscontrava, quindi, una asimmetria tra procedimento amministrativo e procedimento tributario sotto il profilo della garanzia della partecipazione. Questa disparità ha formato oggetto di critica da parte della dottrina<sup>11</sup>, la quale sosteneva al contrario che il principio del giusto procedimento dovesse essere considerato un principio generale dell'ordinamento giuridico nazionale, in quanto espressione dei precetti costituzionali sanciti dagli articoli 24 e 97 della Costituzione. In base a tale impostazione,

<sup>9</sup> A. FANTOZZI, *Attualità del pensiero di Ezio Vanoni in tema di accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, 1, 599 ss., il quale afferma che nel testo "Norme generali del diritto tributario", edito nel 1942, si legge che, pur mantenendo prevalente l'attività autoritativa dell'amministrazione, è centrale la collaborazione e la partecipazione del contribuente attraverso la dichiarazione unica annuale analitica che è ritrattabile e integrabile.

<sup>10</sup> AA.VV., *Il giusto procedimento tributario. Principi e discipline*, a cura di A. MARCHESELLI, Padova, 2012.

<sup>11</sup> In tal senso F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, 1, *Parte generale*, Torino, 2016; A. ZITO, *Il principio del giusto procedimento*, in AA.VV., *Studi sui principi del diritto amministrativo*, a cura di F. SAITTA – M. RENNA, Milano, 2012, 109 ss.

quindi, le garanzie proprie del giusto procedimento<sup>12</sup>, inclusa quella concernente la partecipazione del contribuente, avrebbero dovuto trovare applicazione anche nell'ambito del procedimento tributario<sup>13</sup>.

In tale contesto si è, allora, collocato lo Statuto dei diritti del contribuente, che ha segnato un primo, seppur timido, passo verso un ampliamento delle garanzie partecipative nel procedimento tributario. In particolare, l'art. 12, comma 7, ha introdotto una forma di contraddittorio endoprocedimentale riferita agli accertamenti condotti a seguito di verifiche fiscali, riconoscendo al contribuente la facoltà di presentare, entro sessanta giorni dal rilascio del processo verbale di chiusura delle operazioni di controllo, osservazioni e richieste che avrebbero dovuto essere valutate dagli uffici impositori prima dell'adozione dell'eventuale avviso di accertamento.

I tentativi di ricavare dalla disposizione di cui sopra un principio generale di contraddittorio in ambito tributario si sono però scontrati, per lungo tempo, con l'orientamento restrittivo della giurisprudenza nazionale, in particolare della Corte di cassazione.

Parallelamente, invece, la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea<sup>14</sup> ha delineato un quadro differente, nel quale il principio del contraddittorio è stato progressivamente riconosciuto come principio immanente e fondante l'ordinamento giuridico comunitario, in quanto espressione del principio di buona amministrazione di più ampio respiro, sancito all'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea<sup>15</sup>.

In tale prospettiva, la partecipazione del contribuente al procedimento tributario non può essere considerata una concessione eventuale dell'ordinamento interno, bensì costituisce un diritto fondamentale da riconoscersi ognqualvolta il procedimento sia suscettibile di concludersi con l'adozione di un atto impositivo o comunque lesivo della sfera giuridica del contribuente<sup>16</sup>.

<sup>12</sup> Il principio del giusto procedimento comprende tre garanzie fondamentali: il diritto alla partecipazione al procedimento, il diritto di accesso ai documenti amministrativi e l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni.

<sup>13</sup> La definizione della fase di contraddittorio procedimentale è sostanzialmente ricavata dal diritto amministrativo e dalla disciplina contenuta nella l. 7 agosto 1990, n. 241. In tal senso, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento tributario*, Padova, 1990; R. MICELI, *Il contraddittorio precontenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2016, 3, 345 ss.; S. LA ROSA, *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. Imp.* 2004, 3, 763 ss.; L. FERLAZZO NATOLI, *La rilevanza del principio del contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario*, in AA.VV., *Evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, a cura di V. Uckmar, Padova, 2000, 551 ss. Anche con riferimento ai principi comunitari: A. DI PIETRO, *Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio*, *ibidem*, 532 ss.; R. MICELI, *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, 5, 371 ss.; P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002.

<sup>14</sup> P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2000; G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto tra ordinamento costituzionale, comunitario, e diritto internazionale*, Padova, 2008; G. INGRAO, *Dalle teorie moniste e dualiste all'integrazione dei valori nei rapporti tra diritto interno e comunitario alla luce del Trattato di Lisbona*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, 2, 1, 213 ss.; M.A. ICOLARI, *Il principio di buona amministrazione e il giusto procedimento tributario: un binomio possibile?*, in *Riv. della Corte dei Conti*, 2023, 106 ss.; M.A. ICOLARI, *L'evoluzione del principio della giusta amministrazione nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e la tutela del contribuente*, in *Il fisco*, 2003, 2, 1 ss.

<sup>15</sup> A. ZITO, *Il diritto ad una buona amministrazione, nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e nell'ordinamento interno*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 2002, 2-3, 425 ss.; F. MERUSI, *Sull'equità della pubblica amministrazione e del giudice amministrativo*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 1974, 1, 359 ss.; L. PERFETTI, *Diritto ad una buona amministrazione*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 2010, 3-4, 789 ss.

<sup>16</sup> Si veda la sentenza CGUE, Prima Sezione, 4 luglio 1963, *Alvis c. Consiglio delle Comunità europee*, causa n. 32/62. La sentenza riguardava un licenziamento che secondo il ricorrente era avvenuto in modo illegittimo e lesivo. La Corte giunge all'affermazione generale del principio del contraddittorio in quanto derivante da un principio del diritto amministrativo ammesso in tutti gli Stati membri della Comunità economica europea, in base al quale la pubblica amministrazione, prima di adottare qualsiasi provvedimento disciplinare nei confronti dei suoi dipendenti deve porli in grado di difendersi dagli addebiti mossi. Nel caso specifico il riferimento era ancora limitato alla materia del rapporto di lavoro. Si veda anche CGUE, 23 ottobre 1974, *Transocean Maritime Paint Association c. Commissione*, causa n. 17/74. L'impresa olandese aveva chiesto ed ottenuto dalla Commissione un'esenzione in tema di divieto di stipula di accordi limitativi della concorrenza, ma sulla base di alcune condizioni che non riteneva legittime in quanto poste dall'organo

## 2.1. La giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

Per comprendere appieno il principio del contraddittorio in ambito europeo<sup>17</sup> è doveroso esaminare gli arresti della giurisprudenza europea, la quale ha fin da subito operato un collegamento tra il contraddittorio e il diritto di difesa<sup>18</sup>.

Sul tema un ruolo fondamentale lo hanno avuto due note sentenze della CGUE: la sentenza *Sopropé*<sup>19</sup> e la sentenza *Kamino*<sup>20</sup>.

L'importanza della prima decisione risiede nell'individuazione del fondamento giuridico del principio del contraddittorio, identificato non tanto nella necessità di garantire il diritto di partecipazione del contribuente al procedimento amministrativo-tributario, quanto, piuttosto, nel «*rispetto del diritto della difesa [...], principio generale del diritto comunitario che si applica ogniqualvolta l'amministrazione intenda adottare un provvedimento idoneo a incidere negativamente sulla sfera giuridica di un soggetto*»<sup>21</sup>.

comunitario senza una sua audizione. La Corte di giustizia ha nell'occasione affermato che «... *qualora i provvedimenti della pubblica autorità legano in maniera sensibile gli interessi dei destinatari questi ultimi devono essere messi in grado di presentare tempestivamente le loro difese*». Si veda altresì CGUE, 10 luglio 1986, *Belgio c. Commissione*, causa 234/84, ove è stato affermato che il rispetto delle prerogative di difesa, in qualsiasi procedimento instaurato a carico di una persona e che possa sfociare in un atto per essa lesivo, costituisce un principio fondamentale del diritto comunitario ed esige che la persona a carico della quale la Commissione ha avviato un procedimento amministrativo sia posta in grado, durante detta procedura, di manifestare efficacemente il proprio punto di vista. CGUE, 12 dicembre 2002, Sesta Sezione, *Fratelli Cipriani c. Min. Finanze*, causa n. 395/00, con la quale la Corte ha ribadito che il rispetto del principio del diritto di difesa - che impone che i destinatari di decisioni che pregiudichino in maniera sensibile i loro interessi siano messi in condizione di formulare utilmente loro osservazioni - costituisce un principio fondamentale del diritto comunitario.

<sup>17</sup> M. COCCONI, *Il giusto procedimento come luogo di integrazione delle garanzie procedurali a livello europeo*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 2010, 4, 1127 ss.

<sup>18</sup> Sul tema, si veda Tribunale di prima istanza, Terza Sezione, 30 settembre 2003, *Atlantic Container Line AB e al. c. Commissione*, cause riunite T-191/98 e da T-212/98 a T-214/98.

<sup>19</sup> CGUE, Seconda Sezione, 18 dicembre 2008, *Sopropé - Organizações de Calçado Lda c. Fazenda Pública*, causa n. C-349/07, in *Giur. Trib.*, 2009, 3, 203 ss., con nota di A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, nonché in *Rass. Trib.*, 2009, 2, 570 ss., con nota di G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*.

<sup>20</sup> CGUE, Quinta Sezione, 3 luglio 2014, *Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics c. Staatssecretaris van Financiën*, cause riunite nn. C-129/13 e C-130/13. La sentenza è stata commentata da A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepersi in modo pretestuoso in Corr. Trib.*, 2014, 3, 2536 ss.; sul tema, si veda anche G. CORASANITI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, 4, 2, 1585 ss.

<sup>21</sup> CGUE, Seconda Sezione, 18 dicembre 2008, *Sopropé*, cit. Con la sentenza in disamina, avente oggetto una controversia insorta tra la società portoghese Sopropé, impresa attiva nel settore calzaturiero, e l'Erario, la Corte ha affermato a chiare lettere l'obbligatorietà del contraddittorio, anche nei procedimenti tributari. In particolare, all'esito di accertamenti condotti, l'Autorità delle dogane portoghese aveva rilevato che diverse operazioni d'importazione, effettuate dalla società ricorrente, erano state realizzate sulla base di documentazione alterata, circostanza che aveva consentito all'impresa di godere di alcune agevolazioni, laddove, invece, le predette operazioni avrebbero dovuto essere soggette a dazio con aliquota ordinaria. L'Amministrazione portoghese aveva, dunque, invitato la società ad esercitare il suo diritto di audizione preventiva, presentando controdeduzioni entro il termine di otto giorni. All'esito, decorsi tredici giorni, l'Amministrazione, ritenendo di non dover accogliere le osservazioni dell'impresa, aveva ingiunto alla contribuente il pagamento dei maggiori tributi dovuti. A seguito di impugnazione proposta dalla società avverso i provvedimenti di ingiunzione, il giudice nazionale si era determinato a sospendere il giudizio e a devolvere alla CGUE un quesito volto a verificare se i termini previsti dalla normativa interna fossero o meno compatibili con un reale e concreto esercizio del diritto di difesa. Nell'occasione, la Corte ha affermato che, in ordine al "recupero" dei dazi doganali, il termine previsto dai testi normativi nazionali (compreso tra 8 e 15 giorni) ai fini dell'esercizio orale o scritto del diritto del contribuente di essere ascoltato, non precluderebbe, in ipotesi, l'esercizio del diritto di difesa, soggiungendo, poi, che l'adeguatezza dei predetti termini dovrebbe essere valutata in riferimento al singolo caso concreto, tenendo conto della complessità delle operazioni, della distanza, dei rapporti intrattenuti con le autorità competenti, delle dimensioni dell'impresa e di tutto ciò che potrebbe incidere sul contenuto e sulla natura delle difese utili all'interessato. La Corte ha,

Da ciò discenderebbe l'obbligo, in capo all'amministrazione, di porre il destinatario del provvedimento in condizione di esporre efficacemente rilievi sugli elementi di fatto e di diritto posti a fondamento dell'atto amministrativo.

Nella sentenza *Kamino*<sup>22</sup> (cause riunite C-129/13 e C-130/13), la CGUE ha affermato che il diritto al contraddittorio costituisce una garanzia fondamentale applicabile a qualunque procedimento che possa concludersi con l'adozione di un atto lesivo nei confronti di un soggetto. Tale principio trova fondamento diretto negli articoli 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea: il primo sancisce il diritto ad una buona amministrazione, includendo espressamente il diritto di ogni persona a essere ascoltata prima dell'adozione di un provvedimento individuale che la riguardi; i successivi garantiscono, rispettivamente, il diritto ad un ricorso effettivo dinanzi a un giudice imparziale e il diritto di difesa.

La Corte ha precisato che il rispetto del contraddittorio deve essere assicurato ognqualvolta l'amministrazione intenda adottare un provvedimento che incida negativamente sulla posizione giuridica di un soggetto, indipendentemente dalla natura formale del procedimento e dalla sua qualificazione come contenziosa. Il contraddittorio, in questo contesto, si configura come strumento funzionale alla partecipazione effettiva del destinatario al processo decisionale, garantendo che egli sia messo in condizione di esprimere le proprie osservazioni sugli elementi di fatto e di diritto che l'amministrazione intende porre a fondamento del proprio provvedimento. Si tratta, dunque, di un presidio volto a tutelare non solo l'interesse individuale alla difesa, ma anche l'interesse pubblico alla correttezza e trasparenza dell'azione amministrativa.

Tuttavia, la Corte non ha qualificato tale diritto come assoluto. In linea con un orientamento giurisprudenziale consolidato, essa ha introdotto la c.d. "prova di resistenza"<sup>23</sup>, secondo cui la violazione del diritto al contraddittorio non comporterebbe automaticamente l'illegittimità del provvedimento amministrativo adottato. L'annullamento dell'atto sarebbe, infatti, subordinato alla

---

inoltre, rilevato il dovere per l'amministrazione procedente di motivare il proprio atto anche alla luce delle osservazioni mosse dall'interessato, consentendo, in tal modo, al contribuente di concorrere alla determinazione dell'atto, e, al contempo, garantendo un controllo giudiziale in ordine alla legittimità dell'agire amministrativo.

<sup>22</sup> CGUE, Quinta Sezione, 3 luglio 2014, *Kamino*, cit. Nel caso di specie, avente ad oggetto una controversia in materia di dazi doganali, la suprema Corte dei Paesi Bassi aveva devoluto alla CGUE la risoluzione delle seguenti questioni pregiudiziali: «1) se il principio di diritto dell'Unione relativo al rispetto dei diritti della difesa da parte dell'amministrazione sia idoneo ad essere direttamente applicato dal giudice nazionale; 2) nel caso in cui la prima questione venga risolta affermativamente: a) se il principio di diritto dell'Unione relativo al rispetto dei diritti della difesa da parte dell'amministrazione debba essere interpretato nel senso che lo stesso risulterebbe violato laddove il destinatario di un emanando atto, pur non essendo stato ascoltato prima dell'adozione da parte dell'amministrazione di un atto lesivo nei suoi confronti, in una successiva fase amministrativa (di opposizione), precedente il procedimento giurisdizionale dinanzi al giudice nazionale, fosse stato comunque messo in condizione di esporre i propri rilievi; b) se gli effetti giuridici della violazione da parte dell'amministrazione del principio di diritto dell'Unione relativo al rispetto dei diritti della difesa siano determinati dal diritto nazionale; 3) nel caso in cui la seconda questione, di cui alla lettera b), fosse risolta negativamente, quali circostanze potrebbero essere prese in considerazione dal giudice nazionale al fine di stabilire gli effetti giuridici, e, segnatamente, se egli possa tener conto della circostanza che la procedura, senza la violazione del principio di diritto dell'Unione relativo al rispetto dei diritti della difesa da parte dell'amministrazione, avrebbe potuto eventualmente avere un esito diverso».

<sup>23</sup> Sulla prova di resistenza si veda, in particolare, G. MARINI – S. DONATELLI, *Contraddittorio endoprocedimentale tra interpretazioni giurisprudenziali e innovazioni normative*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2019, 4, 817 ss.; F. AMATUCCI, *Il principio europeo della buona amministrazione ed il suo recepimento nell'ordinamento tributario interno*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2023, 1, 11 ss. In giurisprudenza, si veda anche CGUE, Quinta Sezione, 16 ottobre 2019, *Glencore Agriculture Hungary Kft. c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, causa n. C-189/18, dove si è precisato che «il rispetto dei diritti della difesa ha come corollario il diritto di accesso al fascicolo» prima che la decisione venga adottata, in quanto funzionale a consentire al destinatario di far valere anticipatamente le proprie osservazioni. Tale diritto, peraltro, dovrebbe essere esteso anche ai documenti sui quali l'Amministrazione non necessariamente intenderebbe fondare il proprio convincimento, ma che potrebbero rivelarsi utili per l'esercizio dei diritti difensivi, in quanto contenenti elementi a discarico raccolti dall'Amministrazione medesima. Tale diritto verrebbe meno qualora sussistessero obiettivi di interesse generale tali da giustificare la restrizione all'accesso.

dimostrazione che, in assenza della violazione procedurale, il procedimento avrebbe potuto concludersi in maniera diversa.

Si tratta, dunque, di una valutazione *ex post* finalizzata a distinguere le irregolarità meramente formali da quelle sostanziali, capaci di ledere effettivamente il diritto di difesa del destinatario. La sentenza *Kamino* contribuisce, in questo modo, a delineare una concezione sostanziale del principio del contraddittorio nell'ambito dell'ordinamento dell'Unione, quale espressione del principio generale del rispetto dei diritti della difesa e, più ampiamente, della *rule of law*<sup>24</sup>.

## 2.2. L'evoluzione della giurisprudenza nazionale.

Nel disciplinare il contraddittorio all'interno dell'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente, il legislatore tributario ha inteso perseguire un modello di partecipazione dell'interessato al procedimento ispirato a un'impostazione collaborativa. Tale orientamento emerge chiaramente dall'*incipit* dello stesso comma, che richiama espressamente «*il rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente*».

La giurisprudenza comunitaria, a partire dalla sentenza *Sopropé*, ha imposto, invece, un approccio diverso, perché la necessità di riconoscere al contribuente la possibilità di esporre i propri rilievi prima che l'amministrazione adotti un provvedimento per lui pregiudizievole, rappresenta espressione del rispetto del diritto di difesa inteso come principio fondamentale dell'ordinamento tributario.

Questa impostazione ha avuto effetti rilevanti sul piano interno, poiché ha stimolato una riflessione critica sull'adeguatezza delle garanzie partecipative offerte dall'ordinamento tributario nazionale.

A seguito della sentenza *Sopropé*, si è assistito, infatti, a un primo orientamento giurisprudenziale – soprattutto in sede di merito – favorevole al riconoscimento del contraddittorio come principio immanente al nostro ordinamento, capace di operare anche in assenza di una specifica previsione normativa. In questa prospettiva, l'omissione del contraddittorio è stata, allora, ritenuta idonea a determinare la nullità degli atti impositivi adottati *inaudita altera parte*<sup>25</sup>.

Le sentenze resa dalle Commissioni tributarie, inizialmente favorevoli all'impostazione accolta dalla CGUE e tese a riconoscere un principio generale del contraddittorio, una volta giunte in Cassazione, hanno dovuto confrontarsi con un orientamento svalutativo delle regole procedurali sul contraddittorio. La giurisprudenza di legittimità, infatti, ha progressivamente ridimensionato tale impostazione, riconducendo l'applicazione del contraddittorio alle sole ipotesi tassativamente previste dalla legge e negando che esso possa costituire un principio generale dotato di efficacia diretta e immediata.

Questa posizione, tuttavia, non è priva di criticità e ha evidenziato non poche contraddizioni. Da un lato, infatti, si è riconosciuta la rilevanza costituzionale e sovranazionale del principio del giusto procedimento e del diritto di difesa; dall'altro, se ne è limitata fortemente l'applicazione effettiva nell'ambito del procedimento tributario, attraverso un'interpretazione formalistica che finisce per svuotare di contenuto sostanziale la garanzia partecipativa.

Le Sezioni Unite della Cassazione, con la sentenza Cass., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823, hanno stabilito che non esiste nel nostro ordinamento un obbligo di contraddittorio preventivo generalizzato, salvo che non sia espressamente previsto dalla legge.

In particolare, le Sezioni Unite hanno rimarcato che «*alla luce di quanto sopra esposto, deve,*

<sup>24</sup> Tale interpretazione si inserisce nel più ampio processo di costituzionalizzazione delle garanzie procedurali nel diritto amministrativo europeo, rafforzando il ruolo della Carta come parametro di legalità dell'azione amministrativa anche al di fuori del contesto strettamente giurisdizionale.

<sup>25</sup> Cfr. Cass., Sez. Un., 29 luglio 2013, n. 18184. Per un commento vd. F. TUNDO, *Illegittimo l'atto impositivo emesso "ante tempus": le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?* in *Corr. Trib.*, 2013, 36, 2825 ss.; S. MULEO, *Avviso di accertamento ante tempus e vizi dell'atto*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2013, 4, 989 ss.; F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. Trib.*, 2013, 5, 1129 ss.; Cass., Sez. Un., 18 settembre 2014, n. 19667 e n. 19668.

dunque, registrarsi che, sul tema in rassegna, non vi è coincidenza tra disciplina europea e disciplina nazionale».

Per i tributi armonizzati, per i quali opera direttamente il diritto dell'Unione, «la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'amministrazione comporta ... l'invalidità dell'atto», ma solo nel caso in cui «in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato»<sup>26</sup> e sempre che «l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, svilimento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto»<sup>27</sup>.

Viceversa, per i tributi «non armonizzati»<sup>28</sup>, il diritto nazionale «non pone[va] in capo all'amministrazione fiscale che si accing[eva] ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto». Da questo ne derivava, per tale tipologia di tributi, «l'obbligo dell'amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste[va] esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risult[asse] specificamente sancito»<sup>29</sup>.

Questo orientamento giurisprudenziale ha, dunque, riconosciuto in sostanza, il diritto al contraddittorio endoprocedimentale solo nel campo dei tributi armonizzati. La sua omissione, però, non determinerebbe automaticamente l'annullamento dell'atto impositivo, gravando sul contribuente l'onere di dimostrare che, se fosse stato preventivamente attivato un dialogo con l'amministrazione, questa sarebbe giunta ad esiti differenti (la c.d. «prova di resistenza»), così come stabilito nella sentenza *Kamino*.

In definitiva, la suprema Corte ha stabilito che l'accertamento in ordine alla legittimità dei provvedimenti tributari dovrebbe essere condotto sulla base di normative differenti per le imposte armonizzate e per quelle non armonizzate, sebbene detta valutazione avverrebbe per entrambe le tipologie di imposte contestualmente, durante un unico procedimento, come accade spesso per le imposte sul reddito e l'Iva<sup>30</sup>.

La questione, infine, è approdata alla Corte costituzionale<sup>31</sup>, che ha affermato come la mancata estensione generalizzata del contraddittorio preventivo con il contribuente, tuttora circoscritta a specifiche e ben delimitate ipotesi normative, sia ormai disallineata rispetto all'evoluzione complessiva del sistema tributario, tanto sotto il profilo legislativo, quanto alla luce degli orientamenti

<sup>26</sup> Si tratta della c.d. «prova di resistenza», cioè della dimostrazione del pregiudizio in concreto subito a causa della mancata attivazione del contraddittorio. La prova di resistenza era espressamente prevista, in tema di accertamento con adesione, dall'art. 5-ter del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218 (norma abrogata dal d.lgs. 12 febbraio 2024, n. 13). Al comma 5, nel dettaglio, tale disposizione stabiliva che fuori dai casi di particolare urgenza o ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito a comparire per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento avrebbe comportato «l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione», il contribuente avesse dimostrato «in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato».

<sup>27</sup> Nello stesso senso, più recentemente, anche Cass., Sez. VI, 27 giugno 2023, n. 2541; Cass., Sez. Trib., 1 marzo 2023, n. 6098; Cass., Sez. Trib., 15 marzo 2023, n. 7464.

<sup>28</sup> Cfr. O. CAPOLINO, *Le procedure tributarie e il contraddittorio endoprocedimentale: una prospettiva comparata*, Milano, 2021.

<sup>29</sup> Si veda A. COLLI VIGNARELLI, *Il contraddittorio endoprocedimentale e l'“idea” di una sua “utilità” ai fini dell'invalidità dell'atto impositivo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2017, 1, II, 21 ss; E. DE MITA, *Sul contraddittorio le Sezioni Unite scelgono una soluzione “politica”*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, 1, 255 ss.

<sup>30</sup> Nel senso che anche in caso di accertamento contestuale di imposte assoggettate a discipline divergenti il giudice debba applicare separatamente le rispettive disposizioni regolatrici cfr. Cass., Sez. Trib., 8 maggio 2019, n. 12140.

<sup>31</sup> Corte Cost., 21 marzo 2023, n. 47. Sul punto si veda A. COLLI VIGNARELLI, *Anche la Corte costituzionale si esprime sull'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale*, in [www.rivistadirittotributario.it](http://www.rivistadirittotributario.it), 29 aprile 2023.

giurisprudenziali.

La Consulta ha rimarcato che incombe sul legislatore l'onere di adeguare il diritto vigente, il quale dovrebbe, dunque, intervenire con un'espressa previsione volta ad introdurre il principio *de quo* in via generale nell'ordinamento.

La Corte, infatti, pur riconoscendo al contraddittorio preventivo con il contribuente un ruolo centrale nel nostro ordinamento<sup>32</sup>, ha evidenziato l'assenza di una disposizione che attribuisca a tale istituto la valenza di principio generale dell'ordinamento tributario<sup>33</sup>.

### 3. Il contraddittorio dopo la riforma: l'art. 6-bis dello Statuto dei diritti del contribuente.

L'intervento legislativo sollecitato dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 47/2023 è stato attuato con il d.lgs. n. 219/2023, che, innovando lo Statuto dei diritti del contribuente, ha introdotto in quest'ultimo testo normativo l'articolo 6-bis, rubricato “Principio del contraddittorio”.

Come evidenziato nella Relazione illustrativa, la disposizione di cui sopra mira ad allineare l'ordinamento interno agli *standard* europei in materia di tutela dei diritti fondamentali.

La nuova disciplina eleva il contraddittorio a principio generale del diritto tributario, da attivarsi obbligatoriamente, a pena di annullabilità, prima dell'adozione di un atto impugnabile dinanzi alla giurisdizione tributaria.

Il primo comma dell'art. 6-bis stabilisce infatti che *«tutti gli atti autonomamente impugnabili davanti agli organi della giurisdizione tributaria devono essere preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo»*.

Il secondo comma esclude, però, dal contraddittorio preventivo una serie di atti ovvero quelli *«automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni, come individuati con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati da un fondato pericolo per la riscossione»*.

Il successivo terzo comma disciplina le modalità di attuazione del contraddittorio preventivo: l'Amministrazione finanziaria deve comunicare al contribuente, attraverso un sistema idoneo a garantirne la conoscibilità, uno schema di atto, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentire all'interessato eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta di questi, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo; prima del decorso di detto termine, l'Ufficio non può adottare l'atto.

Infine, il quarto comma impone all'amministrazione l'obbligo di considerare le osservazioni presentate dal contribuente e di motivare specificamente l'eventuale mancato accoglimento delle stesse (la c.d. “motivazione rafforzata”).

La nuova disciplina sul contraddittorio endoprocedimentale introduce, quindi, importanti garanzie a tutela del contribuente, assicurando un confronto effettivo e informato lo stesso e l'Amministrazione. In particolare, viene espressamente previsto un termine congruo entro il quale il contribuente può formulare le proprie osservazioni in replica alle conclusioni rassegnate dall'Ente al

<sup>32</sup> Corte Cost., n. 47/2023 cit. Sul punto, in dottrina, si veda G. RAGUCCI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Rass. Trib.*, 2015, 5, 1217 ss.

<sup>33</sup> La Corte costituzionale ha stabilito che il principio del giusto procedimento sostanzia «un principio generale dell'ordinamento giuridico dello Stato» (cfr. Corte cost., 2 marzo 1962, n. 13; Corte Cost., 20 marzo 1978, n. 23; Corte Cost., 19 ottobre 1988, n. 978; Corte Cost., 19 marzo 1993, n. 103; Corte Cost., 24 febbraio 1995, n. 57), affermando, al contempo, che il principio del contraddittorio a livello amministrativo rappresenta un elemento essenziale del giusto procedimento (cfr. *ex multis*, Corte Cost., n. 57/1995 cit.; Corte Cost., 14 dicembre 1995, n. 505, con riferimento al procedimento di irrogazione delle sanzioni; Corte Cost., 17 marzo 2006, n. 104; Cass., Sez. Un., 8 dicembre 2009, n. 26635, n. 26636, n. 26637 e n. 26638). Sul rapporto tra contraddittorio procedimentale e giusto procedimento, si veda in dottrina A. MARCHESELLI, *Il “giusto procedimento” tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012, spec. 107 ss.; M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2016, 2, 193 ss.; A. VIOTTO, *I poteri d'indagine dell'Amministrazione Finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2022.

termine dell'attività istruttoria.

Un ulteriore elemento di rilievo è rappresentato dalla soppressione della c.d. "prova di resistenza", ovvero dell'onere, in precedenza posto a carico del contribuente, di dimostrare che l'assenza del contraddittorio avrebbe inciso in modo determinante sul contenuto del provvedimento. Con la novella è stata, poi, generalizzata la sanzione dell'annullabilità dell'atto in caso di violazione delle garanzie partecipative, rafforzando, così, l'effettività del contraddittorio quale presidio sostanziale dei diritti del contribuente.

Inoltre, la riforma prevede il diritto di accesso ai documenti quale strumento funzionale all'esercizio del diritto di presentare osservazioni. A tale ultimo riguardo, occorre evidenziare che la formulazione adottata dal legislatore (*«assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo»*) non convince, prestandosi la stessa ad essere interpretata nel senso di porre il diritto di accesso e quello alla presentazione delle osservazioni come alternativi tra loro. Una simile lettura si porrebbe, tuttavia, in contrasto con la normativa sovranazionale, che invece richiede che il diritto di essere ascoltati presupponga la piena e tempestiva conoscenza degli elementi istruttori compendiati nel fascicolo formato dall'Amministrazione.

#### **4. La delimitazione del perimetro applicativo del contraddittorio.**

Il principio del contraddittorio, inteso come diritto fondamentale del contribuente a essere previamente informato e ad interloquire con l'Amministrazione prima dell'adozione di atti impositivi, costituisce, come detto, un presidio essenziale del giusto procedimento. Con l'introduzione dell'art. 6-bis nello Statuto dei diritti del contribuente, il legislatore ha inteso formalizzare una regola di carattere generale in materia tributaria, estendendo l'obbligo di instaurare un contraddittorio preventivo in tutte le ipotesi in cui l'amministrazione si accinga ad adottare un provvedimento lesivo nei confronti del contribuente.

Tuttavia, sebbene l'intento del legislatore fosse chiaramente orientato al rafforzamento delle garanzie partecipative del contribuente, l'attuazione concreta del principio del contraddittorio endoprocedimentale continua a registrare alcune significative criticità applicative, come si evidenzierà nel prosieguo.

##### **4.1. Il fondato pericolo per la riscossione.**

Un primo elemento che induce a ritenere compromesso il pieno rispetto del principio del contraddittorio emerge dalla significativa esclusione della sua attivazione nei casi in cui l'amministrazione finanziaria ravvisi un *«fondato pericolo per la riscossione»*, come stabilito dall'art. 6-bis, comma 2.

In queste ipotesi la decisione di omettere il confronto con il contribuente è rimessa unicamente alla valutazione discrezionale dell'amministrazione stessa, senza alcun obbligo di preventiva interlocuzione o verifica da parte di un soggetto terzo.

Ciò rappresenta un'evidente divergenza rispetto al procedimento amministrativo "ordinario", in cui il destinatario del provvedimento è sempre posto in condizione di partecipare, salvo casi eccezionali<sup>34</sup> che devono essere adeguatamente motivati a pena di annullabilità<sup>35</sup>.

<sup>34</sup>Ai sensi dell'art. 7 l. n. 241/1990 *«Ove non sussistano ragioni di impedimento derivanti da particolari esigenze di celerità del procedimento, l'avvio del procedimento stesso è comunicato, con le modalità previste dall'articolo 8, ai soggetti nei confronti dei quali il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti ed a quelli che per legge debbono intervenirvi»*.

<sup>35</sup>Art. 21-octies, comma 2, primo periodo, l. n. 241/1990: *«Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione delle norme sul procedimento o sulla forma degli atti quando, per la natura vincolata del provvedimento stesso, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Resta ferma, nei casi in cui*

In altri termini, se da un lato il legislatore ha introdotto il principio del contraddittorio quale regola generale nei procedimenti tributari, dall'altro lato ha previsto un'eccezione tanto ampia quanto incerta, basata su un concetto – il “fondato pericolo per la riscossione” – la cui vaghezza rischia di tradursi in una sostanziale elusione del contraddittorio stesso. Ne risulta, dunque, un assetto asimmetrico rispetto alla disciplina generale del procedimento amministrativo, dove l'esclusione della partecipazione procedimentale rappresenta l'eccezione che non può fondarsi su formule vaghe o generiche.

#### 4.2. La norma di interpretazione autentica nel d.l. 29 marzo 2024, n. 39.

A quanto rilevato nel precedente paragrafo, occorre sogniungere che a pochi mesi dall'entrata in vigore del decreto legislativo che ha introdotto l'articolo 6-bis nello Statuto dei diritti del contribuente, il legislatore è nuovamente intervenuto, restringendo l'ambito di applicazione del principio del contraddittorio.

Con una norma di interpretazione autentica contenuta nell'articolo 8 del d.l. n. 39/2024, (convertito, con modificazioni, dalla l. 23 maggio 2024, n. 67), è stato precisato che il diritto al contraddittorio non si estende più a tutti gli atti impugnabili dinanzi alla giurisdizione tributaria, ma esclusivamente a quelli recanti una *pretesa impositiva*. Inoltre, la medesima disposizione ha introdotto un'esenzione espressa per gli atti di recupero derivanti dal disconoscimento di crediti d'imposta inesistenti, rafforzando ulteriormente un approccio selettivo e restrittivo alla partecipazione procedimentale del contribuente.

Su questo intervento si impongono due osservazioni critiche. **In primo luogo**, la formulazione originaria dell'art. 6-bis – che faceva riferimento a *tutti gli atti impugnabili* ai sensi dell'art. 19 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – lasciava intendere una volontà di estendere il contraddittorio a ogni tipologia di provvedimento suscettibile di incidere negativamente sulla posizione del contribuente, ivi compresi i procedimenti di diniego nei rimborsi fiscali. Tali atti, sebbene non direttamente impositivi, producono comunque effetti lesivi sul piano patrimoniale e giuridico dell'interessato e, quindi, avrebbero ragionevolmente dovuto rientrare nel perimetro applicativo del contraddittorio, in ossequio ai principi di effettività della tutela e di buon andamento dell'azione amministrativa. La nuova formulazione, restringendo il campo agli atti “recanti una pretesa impositiva”, esclude, invece, dal contraddittorio proprio quei provvedimenti – come i dinieghi di rimborso – che, pur non incorporando una pretesa fiscale, incidono concretamente sulla sfera giuridica del destinatario.

In secondo luogo, la norma di interpretazione autentica finisce per ampliare, in senso peggiorativo, il novero delle eccezioni già previste dal secondo comma dell'art. 6-bis, che delinea un sistema di deroghe tassative e circoscritte (quali i casi dei procedimenti automatizzati). In questo modo, si realizza un'evidente compressione della garanzia partecipativa, apparentemente in contrasto con la *ratio* della riforma originaria, che mirava, invece, a rafforzare il ruolo del contraddittorio nel procedimento tributario.

Alla luce di queste considerazioni, la scelta del legislatore di restringere ulteriormente l'ambito di applicazione del contraddittorio procedimentale – specialmente attraverso l'utilizzo di una norma di interpretazione autentica – appare suscettibile di svuotare di contenuto la garanzia partecipativa del contribuente, riducendone l'effettività e limitando in modo significativo le possibilità di difesa preventiva, con ricadute sul principio del giusto procedimento e sui diritti del contribuente.

#### 4.3. Il D.M. del 24 aprile 2024.

---

*il provvedimento è discrezionale, l'annullabilità per omessa comunicazione dell'avvio del procedimento, se il contenuto del provvedimento avrebbe potuto essere diverso».*

L'art. 6-bis non offre una definizione puntuale di cosa debba intendersi per «*atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni*», demandando tale compito a un apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Tale decreto è stato emanato il 24 aprile 2024, fornendo una definizione dettagliata per ciascuna delle categorie di atti elencate al comma 2 dell'art. 6-bis, ed individuando, così, in modo preciso gli atti esclusi dall'obbligo del contraddittorio<sup>36</sup>.

Orbene, il decreto individua un numero rilevante di atti esclusi, tra i quali, a titolo esemplificativo, i ruoli e le cartelle di pagamento; gli accertamenti parziali di cui agli artt. 41-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 54, comma 5, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; gli atti di recupero di cui all'art. 38-bis del d.P.R. n. 600/1973; gli atti di intimazione; gli atti di accertamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento; gli avvisi di liquidazione per decaduta delle agevolazioni fiscali, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali; gli avvisi di liquidazione per recupero delle imposte di registro, ipotecarie e catastali a seguito di rettifica.

Trattasi, allora, di numerosi provvedimenti che coinvolgono una vasta platea di contribuenti.

Il decreto, dunque, produce un impatto significativo sull'ambito applicativo del contraddittorio preventivo sia sotto il profilo quantitativo che qualitativo, e sembra introdurre diverse criticità nel sistema, in quanto la sua ampia portata applicativa finisce per ridimensionare – se non addirittura svuotare – l'istituto del contraddittorio preventivo generalizzato.

Di conseguenza, è possibile sostenere che nonostante l'introduzione dell'art. 6-bis, che ha formalmente generalizzato il principio del contraddittorio nel nostro ordinamento, conferendogli un'ampia portata teorica, il decreto ministeriale in disamina, individuando così tanti atti sottratti al contraddittorio finisce per svuotarlo di contenuto.

Il pericolo concreto è quello di un arretramento nella prassi applicativa del contraddittorio preventivo quale diritto fondamentale del contribuente, proprio nel momento in cui esso viene riconosciuto come regola immanente al sistema tributario.

## 5. Contraddittorio e innovazione tecnologica.

Gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, nonché quelli relativi alla pronta liquidazione e al controllo formale della dichiarazione – richiamati al secondo comma dell'art. 6-bis dello Statuto dei diritti del contribuente – fanno chiaramente riferimento a quella categoria di atti che l'amministrazione finanziaria è in grado di generare grazie all'adozione di strumenti tecnologici avanzati. Si tratta, in particolare, di provvedimenti che si formano in modo automatico, mediante l'incrocio e l'elaborazione di dati già presenti nelle banche dati dell'amministrazione, attraverso l'impiego di *software* e sistemi informatici capaci di trattare una moltitudine di informazioni con rapidità e precisione, riducendo l'intervento umano.

La *ratio* dell'esclusione di tali atti dall'obbligo generalizzato di contraddittorio risiede nell'assunto che, trattandosi di accertamenti fondati su dati dichiarati dallo stesso contribuente o comunque oggettivamente riscontrabili, un confronto preventivo tra amministrazione e contribuente non apporterebbe elementi utili a modificare la pretesa impositiva.

L'automazione dei processi fiscali<sup>37</sup> sembra rafforzare l'idea che, in questi casi, il contraddittorio risulti superfluo o non necessario, favorendo, così, una visione incentrata sull'efficienza dell'azione accertativa piuttosto che sulla tutela partecipativa del contribuente.

Proprio a causa del crescente ricorso a procedure automatizzate per l'accertamento e la liquidazione delle imposte, il tema del contraddittorio preventivo assume oggi una centralità inedita,

<sup>36</sup> A. BORGHETTI, *L'Intelligenza artificiale nei controlli tributari. Lotta all'evasione fiscale*, in *Sinapsi*, 2023, 3, 97 ss.

<sup>37</sup> In particolare, l'intelligenza artificiale viene richiamata in ben tre passaggi della riforma fiscale (l. 9 agosto 2023, n. 111). Nel PNRR (Riduzione del *tax gap*), era stata prevista la pronta «applicazione di tecniche sempre più avanzate come intelligenza artificiale, *machine learning*, *text mining*».

ponendosi come nodo cruciale nel bilanciamento tra efficienza amministrativa e tutela delle garanzie procedurali. L'automazione dei procedimenti fiscali – pur contribuendo alla celerità dell'azione amministrativa – solleva, dunque, rilevanti interrogativi sotto il profilo della salvaguardia dei diritti del contribuente e, più in generale, della conformità dell'azione amministrativa ai principi del giusto procedimento.

Se è vero che le procedure automatizzate contribuiscono a migliorare l'efficienza e la tempestività dell'azione amministrativa, tuttavia, esse disvelano criticità in ordine alla salvaguardia dei diritti del contribuente, soprattutto laddove i procedimenti siano interamente affidati a sistemi informatici e a meccanismi decisionali basati su intelligenza artificiale.

Il progressivo spostamento verso modelli decisionali algoritmici e digitalizzati, in cui l'intervento umano è marginale o assente, rischia di comprimere, se non di azzerare, lo spazio per l'effettivo esercizio del diritto alla partecipazione procedimentale, con la conseguenza di precludere al contribuente qualsiasi possibilità di incidere sul contenuto dell'atto impositivo<sup>38</sup>.

A ciò si aggiunga che i sistemi algoritmici non sono esenti da errori. L'elaborazione di dati incompleti, non aggiornati o mal interpretati può, infatti, condurre all'emissione di atti basati su presupposti inesatti (c.d. "falsi positivi"), i quali, in assenza di un adeguato contraddittorio, rischiano di diventare difficilmente contestabili, determinando potenzialmente decisioni lesive della posizione del contribuente.

Queste considerazioni sembrano trovare una conferma nell'istituto del concordato preventivo biennale, la cui disciplina è contenuta nel d.lgs. 12 febbraio 2024, n. 13 di attuazione della riforma fiscale in tema di accertamento, istituto che verrà analizzato nel successivo paragrafo.

## 6. Segue: Il concordato preventivo biennale.

L'ordinamento tributario ha recentemente introdotto una modalità di definizione del rapporto tributario nella fase della stessa nascita dell'obbligazione tributaria: si tratta del concordato preventivo biennale introdotto, come detto, dal d.lgs. n. 13/2024, in attuazione della legge delega n. 111/2023 sulla riforma del sistema fiscale<sup>39</sup>.

Il concordato preventivo biennale si configura come un accordo di tipo adesivo, mediante il quale l'amministrazione finanziaria formula al contribuente una proposta relativa al *quantum* d'imposta da versare per il biennio successivo all'accettazione dell'offerta, sulla base di una stima presuntiva dei redditi.

L'art. 9 del d.lgs. n. 13/2024 – disciplina la determinazione della proposta da parte dell'Agenzia delle Entrate – prevede che essa possa essere elaborata mediante «*processi decisionali completamente automatizzati*»<sup>40</sup>.

<sup>38</sup> F. PAPARELLA, *Procedimento tributario, algoritmi e intelligenza artificiale: potenzialità e rischi della rivoluzione digitale*, in AA.VV. *La digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria*, a cura di E. Marella – Angelo Contrino, Milano, 2023, 3 ss.; D. CONTE, *Accertamento tributario e modelli predittivi del rischio di evasione fiscale: il ruolo dell'IA tra tutela dei dati personali e principio del "giusto procedimento"*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2024, 1, 1, 125 ss.

<sup>39</sup> In dottrina sul concordato preventivo biennale si veda: D. CANÉ, *Il doppio volto del concordato preventivo nella riforma tributaria, tra imposizione e collaborazione*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2024, 1.107 ss.; A. GIOVANNINI, *Contraddittorio assente e soglia di scostamento da ritoccare*, in AA.VV. *I controlli del Fisco. La riforma tributaria fra accertamento e Statuto del contribuente*, a cura di E. DELLA VALLE – F. PAPARELLA, Milano, 2024, 44 ss.; V. MASTROIACOVO, *Procedimenti accertativi e nuovo rapporto tra fisco e contribuente nella legge delega di riforma tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2023, 3, 479 ss.; L. NICOTINA, *L'enigma del concordato preventivo biennale: un istituto che rischia di risolversi, nuovamente, in un fallimento*, 9 gennaio 2024 in [www.rivistadirittotributario.it](http://www.rivistadirittotributario.it); F. PAPARELLA, *Il concordato preventivo e la deroga al reddito effettivo*, in *I controlli del Fisco. La riforma tributaria fra accertamento e Statuto del contribuente*, a cura di E. DELLA VALLE – F. PAPARELLA, op. cit., 40 ss.

<sup>40</sup> Il comma 1 dell'art. 9 d.lgs. n. 13/2024 così dispone: «La proposta di concordato è elaborata dall'Agenzia delle entrate, in coerenza con i dati dichiarati dal contribuente e comunque nel rispetto della sua capacità contributiva, sulla base di una metodologia che valorizza, anche attraverso processi decisionali completamente automatizzati di cui all'articolo 22 del

Il richiamo ai processi decisionali completamente automatizzati – ad uno con il riferimento all’art. 22 del GDPR, che al comma 2, lettera b), individua le ipotesi di procedimenti decisionali privi di intervento umano – evoca le modalità di determinazione fondate sulla mera elaborazione dei dati, effettuate per il tramite di meccanismi di intelligenza artificiale.

L’istituto del concordato preventivo biennale rappresenta, pertanto, un’innovazione resa possibile dall’evoluzione tecnologica e dalla crescente fiducia riposta nell’affidabilità dei flussi telematici, dall’accresciuta capacità di elaborare dati con una precisione e rapidità ritenute sufficienti da renderne plausibile l’utilizzo anche a scopo predittivo<sup>41</sup>.

La sua disciplina risulta completamente automatizzata in quanto il suo funzionamento si fonda sull’impiego di un *software* basato su un sistema di intelligenza artificiale, reso disponibile dall’Agenzia delle entrate. Il contribuente per aderire al concordato, deve dotarsi di uno specifico *software*, accedere alla correlata piattaforma ed inserire i dati richiesti dal sistema. L’algoritmo, incrociando tali informazioni con quelle già in possesso dell’amministrazione (quali, ad esempio, le dichiarazioni dei redditi presentate negli anni precedenti), elabora in modo automatizzato una proposta di imponibile e di imposta. A questo punto, il contribuente può scegliere se accettare o meno la proposta formulata.

Sebbene il concordato preventivo biennale nasca come istituto volto ad una maggiore collaborazione tra fisco e contribuente, ciò che emerge con evidenza è che non è stato previsto alcuno spazio per un contraddirittorio con il soggetto interessato, neppure in forma semplificata.

Tale impostazione ha sollevato criticità applicative nelle prime fasi di attuazione dell’istituto.

Se in alcuni casi, infatti, l’algoritmo ha generato proposte coerenti e ragionevoli, pienamente valutabili dal contribuente, sono state, al contempo, segnalate ipotesi in cui il sistema ha formulato offerte del tutto abnormi o sproporzionate, tali da rendere impraticabile l’adesione, dando anche luogo a disparità di trattamento tra contribuenti in situazioni analoghe<sup>42</sup>.

Tale situazione si è verificata in quanto non è stato introdotto alcun filtro critico come, invece, avrebbe potuto essere rappresentato dal contraddirittorio, strumento idoneo a correggere errori prodotti dalla “macchina”, consentendo al contribuente di segnalare eventuali incongruenze dell’elaborazione automatica.

Il nodo centrale risiede nel fatto che, a differenza del decisore umano, l’algoritmo non è in grado di applicare criteri di ragionevolezza, proporzionalità e buon senso, che costituiscono presupposti impliciti del corretto esercizio del potere amministrativo. Ne sono derivati risultati a volte distorsivi, che il sistema, in assenza di un filtro critico, quale un confronto dialettico preventivo, non è stato in grado di correggere.

---

regolamento (UE) 2016/679, del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 aprile 2016, le informazioni già nella disponibilità dell’Amministrazione finanziaria, limitando l’introduzione di nuovi oneri dichiarativi. La predetta metodologia, predisposta per i contribuenti di cui agli articoli 10, comma 1, e 23, comma 1, con riferimento a specifiche attività economiche tiene conto degli andamenti economici e dei mercati, delle redditività individuali e settoriali desumibili dagli indici sintetici di affidabilità fiscale di cui all’articolo 9- bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla l. 21 giugno 2017, n. 96, e delle risultanze della loro applicazione, nonché degli specifici limiti imposti dalla normativa in materia di tutela dei dati personali. La metodologia è approvata con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, sentito il Garante per la protezione dei dati personali». Il successivo comma 2 prevede che «Ai fini dell’elaborazione della già menzionata proposta, l’Agenzia delle entrate, oltre ai dati di cui al comma 1, ne acquisisce ulteriori dalle banche dati nella disponibilità dell’Amministrazione finanziaria e di altri soggetti pubblici, escluse quelle soggette alla disciplina di cui al d.lgs. 18 maggio 2018, n. 51. Con il decreto di cui al comma 1 sono individuate le specifiche cautele e le garanzie per i diritti e le libertà dei contribuenti di cui all’articolo 22, paragrafo 3, del regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 aprile 2016, nonché le eventuali tipologie di dati esclusi dal trattamento. L’Agenzia delle entrate elabora e comunica la proposta attraverso i programmi informatici di cui all’articolo 8».

<sup>41</sup> L. NICOTINA, *L’enigma del concordato preventivo biennale: un istituto che rischia di risolversi, nuovamente, in un fallimento*, op. cit.

<sup>42</sup> Sul tema della discriminazione in ambito tributario si veda: F. GALLO, *Capacità contributiva, solidarietà e discriminazione qualitativa dei redditi*, in *Rass. Trib.*, 2023, 4, 697 ss.

Emerge, pertanto, chiaramente che anche in questa ipotesi, caratterizzata dall'utilizzo di un sistema di intelligenza artificiale, il legislatore non ha ritenuto necessaria la previsione di un'interlocuzione diretta tra contribuente e amministrazione, decidendo, invece, di affidarsi in maniera incondizionata, nonché acritica, ad algoritmi, i quali, però sono giunti ad esiti irrazionali e discriminatori, incompatibili con i principi di legalità, imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa.

L'utilizzo di sistemi automatizzati, che rappresentano l'evoluzione dell'attività amministrativa in chiave digitale, sembra rafforzare l'idea che, in questi casi, il contraddittorio risulti superfluo o non necessario, favorendo una visione incentrata sull'efficienza dell'azione accertativa piuttosto che sulla tutela partecipativa del contribuente.

## 7. Conclusioni.

L'introduzione, all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente, dell'art. 6-bis ha rappresentato un importante passo in avanti verso la generalizzazione del contraddittorio preventivo, diritto fondamentale del contribuente ad interloquire con l'amministrazione finanziaria prima dell'adozione di atti a contenuto impositivo. Tale previsione normativa avrebbe dovuto tradursi in un ampliamento sostanziale delle garanzie partecipative e, più in generale, in un rafforzamento della legittimità e trasparenza dell'azione amministrativa in materia tributaria.

Tuttavia, la concreta attuazione di questo principio sta ponendo in evidenza alcune criticità. In particolare, si assiste ad un progressivo depotenziamento dell'istituto, legato allo sviluppo tecnologico che porta ad escludere il contraddittorio in tutti i casi in cui si ricorre a procedure automatizzate o algoritmiche per l'accertamento e la liquidazione dell'imposta. La diffusione di strumenti digitali e sistemi di intelligenza artificiale, seppur utile a fini di efficienza, potrebbe, tuttavia, rappresentare un pretesto per eludere l'obbligo di confronto preventivo con il contribuente, determinando così un *vulnus* evidente al diritto di difesa e al principio del giusto procedimento.

La portata innovativa dell'art. 6-bis è stata ulteriormente ridimensionata e svuotata da una serie di interventi normativi successivi. In primo luogo, il decreto ministeriale attuativo ha individuato numerosi casi di esclusione dal contraddittorio, delineando un perimetro applicativo significativamente più ristretto rispetto a quanto auspicato. In secondo luogo, il legislatore è intervenuto con una interpretazione autentica – contenuta nel d.l. n. 39/2024 – che ha fornito una lettura restrittiva della norma, riducendone ulteriormente la portata applicativa.

A ciò si aggiunge l'esclusione del contraddittorio nei casi in cui sussista un “fondato pericolo per la riscossione”, espressione di difficile definizione e suscettibile di applicazioni estensive, con il rischio di introdurre margini di discrezionalità eccessivi in capo all'amministrazione. Tutti questi elementi conducono alla paradossale conclusione che un istituto, nato per estendere le garanzie del contribuente, rischia di essere svuotato nella sua sostanza, relegato a un'applicazione limitata e frammentaria.

Gli interventi normativi di cui sopra restituiscono, allora, un sistema in cui il principio del contraddittorio, pur formalmente generalizzato, viene nei fatti svuotato e depotenziato da eccezioni, deroghe e letture riduttive, con evidenti ricadute negative sulla coerenza del sistema tributario e sul bilanciamento tra potere pubblico e diritti del contribuente. È quindi necessario ribadire che l'effettività del contraddittorio preventivo non può essere sacrificata sull'altare dell'efficienza amministrativa o della semplificazione procedurale. Al contrario, la partecipazione del contribuente deve costituire un elemento strutturale e irrinunciabile del procedimento tributario, anche nell'era della digitalizzazione, per garantire un equilibrio autentico tra esigenze erariali e tutela dei diritti fondamentali.